ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **Elektrárny Opatovice, a.s.,** se sídlem Opatovice nad Labem - Pardubice 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 8. 2014, č. j. 15876/14/5000-14203-711217, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2015, č. j. 31 Af 79/2014 – 33,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2015, č. j. 31 Af 79/2014 – 33, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalobkyně (dále jako „stěžovatelka“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše specifikovanému rozhodnutí žalovaného. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Specializovaného finančního úřadu (dále jen „správce daně“) ze dne 24. 2. 2014, č. j. 40644/14/4027-07000-601351, kterým bylo dle § 106 odst. 1 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zastaveno řízení ve věci dodatečného daňového přiznání na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2010.

[2] Stěžovatelka podala dne 30. 6. 2011 řádné daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010, v němž vykázala daňovou povinnost ve výši 342 791 650 Kč. Dne 30. 1. 2014 podala dodatečné daňové přiznání na stejnou daň i za stejné zdaňovací období, v němž vykazovala daň ve výši 326 047 330 Kč, tedy o 16 744 320 Kč nižší, než činila poslední známá daňová povinnost. Správce daně dne 24. 2. 2014 zastavil řízení o dodatečném daňovém přiznání dle § 106 odst. 1 písm. b) daňového řádu jako podání nepřípustné, jelikož dle jeho názoru skončila prekluzivní lhůta k vyměření daně dne 31. 12. 2013.

[3] Krajský soud v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že za konec zdaňovacího období označovala judikatura vždy 31. 12. konkrétního kalendářního roku, např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 9. 2007, č. j. 7 Afs 187/2006 – 85. Lhůta pro stanovení daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období tak započala běžet dne 31. 12. 2010 a skončila uplynutím tří let, tedy 31. 12. 2013. Tento závěr je v souladu s § 14 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění ke dni 31. 12. 2010 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Ustanovení § 14 odst. 6 stejného zákona nemůže ovlivnit konec lhůt určených podle týdnů, měsíců a let. Na běh lhůt, které počaly běžet za účinnosti zákona o správě a daní poplatků a neskončily do dne nabytí účinnosti daňového řádu (1. 1. 2011), je nutné aplikovat § 264 odst. 4 daňového řádu. Daňová povinnost započala běžet od konce zdaňovacího období, tedy od 31. 12. 2010, a uplynula dnem 31. 12. 2013.

[4] Námitku stavění lhůty kvůli probíhajícímu soudnímu řízení shledal krajský soud nedůvodnou. Předložená dohoda o narovnání nebyla dle jeho názoru důvodem pro uplatnění § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu a rozsudek krajského soudu ze dne 30. 1. 2013, č. j. 31 Af 38/2012 – 66, se dotýkal zdaňovacího období roku 2003.

II. Obsah kasační stížnosti

[5] Proti rozsudku krajského soudu podala stěžovatelka kasační stížnost, v níž uplatňuje stížnostní důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Namítala, že rozhodný okamžik pro počátek běhu prekluzivní lhůty k vyměření daně je dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků „konec zdaňovacího období“, nikoliv poslední den zdaňovacího období. Pokud by zákonodárce měl v úmyslu vázat počátek běhu lhůty pro vyměření daně na poslední den zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, uvedl by to. Zvolil však formulaci „konec zdaňovacího období“. Jedná se tedy o různě vymezené počátky běhu lhůt a nelze je ztotožňovat.

[7] Výklad učiněný krajským soudem a žalovaným vede k nelogickému závěru, že lhůta, která má začít plynout od konce zdaňovacího období, začne plynout již během tohoto období, konkrétně poslední den zdaňovacího období. Nelze ji zdůvodnit ani § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

[8] Krajským soudem uvedený rozsudek sp. zn. 7 Afs 187/2006 na danou věc nedopadá, jelikož řeší daňovou povinnost za zdaňovací období roku 1996, kdy bylo znění § 47 odst. 1

zákona o správě daní a poplatků jiné. Okamžik počátku běhu lhůty pro vyměření daně ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků nebyl dosud v judikatuře výslovně řešen.

[9] Ustanovení § 264 odst. 4 daňového řádu se uplatní pouze za předpokladu, že lhůta pro vyměření započala podle dosavadních předpisů. Zásadní je, že lhůta pro vyměření daně pro zdaňovací období roku 2010 nezačala plynout, jelikož i 31. 12. 2010 spadá do zdaňovacího období a podmínkou k zahájení běhu lhůty je konec (uplynutí) zdaňovacího období. Jelikož žádné jiné přechodné ustanovení se nepoužije, je nutné akceptovat závěr, že na daný vztah se užije § 148 daňového řádu, dle kterého lhůta pro stanovení daně mohla uplynout nejdříve 1. 4. 2014.

[10] Stěžovatelka dále uvedla, že pokud by Nejvyšší správní soud argumentaci krajského soudu týkající se počátku běhu lhůty shledal správnou, namítá nesprávné posouzení otázky přerušení běhu lhůty a nepřezkoumatelnost dané úvahy.

[11] Ustanovení § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu se musí aplikovat vždy v takové situaci, kdy soud rozhoduje o otázce, která je nezbytná pro správné stanovení daně. Stěžovatelka již před správcem daně specifikovala soudní spor spisovou značkou, označením soudu a dále byl vymezen i v dohodě o narovnání. Správci daně i žalovanému bylo známo, že tento soudní spor, který měl přímou vazbu na stavění běhu lhůty, byl stěžovatelkou veden. Z uvedených skutečností je zřejmé, že nejméně od 31. 12. 2012 do 23. 12. 2013 byl veden soudní spor a po tuto dobu nemohla plynout lhůta pro stanovení daně.

[12] Vypořádání se s touto námitkou krajským soudem je nepřezkoumatelné, jelikož nijak nezdůvodňuje, jak dospěl k závěru, že dohoda o narovnání není důvodem pro stavění lhůty.

[13] Krajský soud nesprávně vyhodnotil skutkový stav plynoucí ze spisového materiálu, kdy opomenul skutečnosti prokazující stavění běhu lhůty. Důkazní břemeno tvrzení sice stíhá stěžovatelku, avšak již v řízení před správními orgány uvedla spisovou značku soudního řízení, konkrétní soud i charakter sporu. Pokud toto krajský soud nepovažoval za dostatečné, navíc za situace založení nepřiléhajícího rozsudku ve spisu, měl stěžovatelku vyzvat k upřesnění, nebo se dotázat Krajského soudu v Ústí nad Labem, kde bylo řízení vedeno.

[14] Žalovaný ve vyjádření k podané kasační stížnosti souhlasil se závěry krajského soudu a uvedl, že běžící lhůta pro stanovení daně je pouze jednou z dílčích podmínek, při jejímž naplnění je správce daně oprávněn daň stanovit. Ke stanovení daně z příjmů právnických osob nemůže dojít před tím, než skončí lhůta pro podání řádného daňového tvrzení.

[15] Dále žalovaný uvedl, že § 148 odst. 4 daňového řádu nelze interpretovat extenzivně tak, že by každé soudní řízení daňového subjektu s jeho obchodním partnerem mohlo stavět lhůtu pro stanovení daně.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatelku jedná její zaměstnankyně s právnickým vzděláním nutným k výkonu advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti, a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[17] V prvé řadě se soud musel zabývat namítanou nepřezkoumatelností. Vlastní přezkum rozhodnutí je totiž možný pouze za předpokladu, že napadené rozhodnutí splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že by k ní byl povinen soud přihlédnout i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[18] Podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. spočívá nepřezkoumatelnost rozhodnutí v nedostatku důvodů rozhodnutí a nesrozumitelnosti (k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí srovnej setrvalou judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publ. pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 24. 1. 2007, č. j. 3 As 60/2006 - 46, publ. pod č. 1109/2007 Sb. NSS, ze dne 19. 5. 2009, č. j. 1 Azs 20/2009 - 68, a ze dne 8. 12. 2009, č. j. 8 Afs 73/2007 – 111).

[19] V podané žalobě stěžovatelka namítala, že běh lhůty pro stanovení daně byl z důvodu probíhajícího soudního řízení zastaven po dobu od 25. 7. 2015 do 31. 7. 2015. Tímto soudním řízením byl zpochybněn nárok obchodního partnera stěžovatelky k cenovému dorovnání za rok 2010. Dne 23. 12. 2013 došlo k uzavření dohody o narovnání, na jejímž základě podala stěžovatelka dodatečné daňové přiznání, ve kterém zohlednila sporné náklady mezi stranami jako daňově účinné náklady a vykázala nižší daňovou povinnost.

[20] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že pro uplatnění § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu musí jít o otázku, kterou je příslušný rozhodnout soud. Dále uvedl, že předložená dohoda o narovnání nebyla dle jeho názoru důvodem pro uplatnění citovaného ustanovení a rozsudek krajského soudu sp. zn. 31 Af 38/2012, který byl založen ve spise, se dotýkal zdaňovacího období roku 2003.

[21] Z tohoto odůvodnění je možné seznat, že krajský soud považoval za nutné, aby sporná otázka byla předložena k rozhodnutí soudu. Jednání předcházející uzavření dohody o narovnání, ani samotná dohoda o narovnání, nesplňuje toto kritérium. Rozsudek krajského soudu sp. zn. 31 Af 38/2012 se nedotýkal projednávaného zdaňovacího období, proto ani ten není důvodem pro stavění lhůt. Krajský soud k námitce o stavění běhu lhůty v podstatě uvedl, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Tato úvaha krajského soudu je tedy přezkoumatelná. Ostatně stěžovatelka s těmito závěry i polemizuje, když v kasační

stížnosti namítala, že soud nesprávně vyhodnotil skutkový stav plynoucí ze spisového materiálu, když opomenul skutečnosti prokazující přerušení běhu lhůty.

[22] Pro posouzení další otázky je podstatné, zda na situaci stěžovatelky dopadá nebo nedopadá přechodné ustanovení daňového řádu k běhu lhůty pro vyměření/stanovení daně. Dle § 264 odst. 4 daňového řádu *[b]ěh a délka lhůty pro vyměření, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro stanovení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován.* Pokud by začal běh prekluzivní lhůty za účinnosti zákona o správě daní a poplatků, pak by se aplikovalo i toto přechodné ustanovení. V takovém případě by se pak počátek běhu lhůty posuzoval dle citovaného § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a samotná délka lhůty dle § 148 odst. 1 daňového řádu. Ten stanoví, že *[d]aň nelze stanovit po uplynutí lhůty pro stanovení daně, která činí 3 roky*.

[23] V projednávaném případě je sporné, zda počátek běhu lhůty pro stanovení daně z příjmů právnických osob za rok 2010 nastal dne 31. 12. 2010 (za účinnosti zákona o správě daní a poplatků), nebo až 1. 1. 2011 (za účinnosti daňového řádu).

[24] Dle § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků *[p]okud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo do tří let od vzniku daňové povinnosti u těch daní, které nemají zdaňovací období.*

[25] Jazykovým výkladem lze dospět k závěru, že počátek běhu lhůty je vázán na „konec zdaňovacího období". Tím je dle § 17a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění ke dni 31. 12. 2010, „*kalendářní rok, hospodářský rok, období od rozhodného dne fúze nebo převodu jmění na společníka anebo rozdělení obchodní společnosti nebo družstva do konce kalendářního roku nebo hospodářského roku, ve kterém byly fúze nebo převod jmění na společníka anebo rozdělení zapsány v obchodním rejstříku, nebo účetní období, pokud je toto účetní období delší než nepřetržitě po sobě jdoucích dvanáct měsíců*". V daném případě je zřejmé, že zdaňovacím obdobím byl kalendářní rok 2010, konec zdaňovacího období tedy uplynul dne 31. 12. 2010. Jazykový výklad tedy svědčí tomu, že lhůta počala běžet dne 31. 12. 2010.

[26] Za konec zdaňovacího období soud považuje časový okamžik, který dělí období, které daňový subjekt musí zohlednit v daňovém přiznání za dané období a kdy další skutečnosti již musí zohlednit v daňovém přiznání za následující období. Celý den 31. 12. 2010 je nutné zanést do zdaňovacího období za rok 2010, a to jak v ranních hodinách tohoto dne, tak i v pozdních nočních. Konec zdaňovacího období tak musí spadat na půlnoc 31. 12. 2010. S tímto okamžikem § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků spojuje počátek běhu prekluzivní lhůty, tedy s půlnocí 31. 12. 2010.

[27] Stěžovatelka poukázala na různé vymezení počátku plynutí lhůt v zákoně o správě daní a poplatků. Konkrétně uvedla konstrukci „od konce roku/kalendářního roku/zdaňovacího období" použitou v § 47 odst. 1 citovaného zákona a další konstrukci „ode dne, kdy/v němž", která je užita u odvolání v § 54 odst. 3 stejného zákona. S tímto

posouzením Nejvyšší správní soud souhlasí, avšak vyvozuje z toho jiné závěry než stěžovatelka.

[28] Stěžovatelka argumentovala, že pokud by zákonodárce zamýšlel určit počátek běhu lhůty již posledním dnem zdaňovacího období, mohl zvolit formulaci *„nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od posledního dne zdaňovacího obdobím, v němž vznikla daňová povinnost"*. Soud souhlasí s tím, že by tak učinit mohl, na druhou stranu se domnívá, že i tak, jak je nyní počátek běhu lhůty formulován, je zřejmé, že se o tento den jedná, neboť „konec zdaňovacího období" připadá na jeho poslední den a naopak nemůže připadat až na den, který již do zdaňovacího období nespadá. Lze tedy dovodit, že pokud by zákonodárce zamýšlel běh lhůty určit až dnem následujícím, pak by dané ustanovení formuloval tak, že *„nelze daň vyměřit ani doměřit, či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let ode dne, který následuje po posledním dni zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost"*. Podobnou formulaci zákonodárce zvolil v případě odvolání v § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, kde uvedl, že *[o]dvolání lze podat ve lhůtě třiceti dnů ode dne, který následuje po doručení rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje, není-li v tomto zákoně stanoveno jinak*. Lze tudíž naopak dovodit, že zákonodárce nezamýšlel jako počátek běhu lhůty zvolit až den následující, tedy 1. 1., neboť jinak by zvolil obdobnou formulaci jako v § 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků.

[29] Výše uvedený závěr potvrzuje i aktuální úprava v daňovém řádu. Dle § 33 odst. 1 daňového řádu *[l]hůta stanovená podle týdnů, měsíců nebo let počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty, a končí uplynutím toho dne, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty.* V tomto ustanovení zákonodárce přesně projevil svoji vůli stanovit počátek běhu lhůty až na den, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty. I tímto způsobem lze tedy doložit, že zákonodárce je schopen vymezit jasně svůj úmysl, pokud chce, aby lhůta počala běžet až den následující. Tato změna daňového řádu proti zákonu o správě daní a poplatků má mimo jiné za důsledek, že se nyní podává daňové přiznání na daň z příjmů za kalendářní rok do 1. 4. daného roku (resp. 1. 7.) oproti 31. 3. za účinnosti zákona o správě daní a poplatků (viz § 136 odst. 1 daňového řádu).

[30] Stěžovatelka v kasační stížnosti uvedla, že okamžik zahájení běhu lhůty pro vyměření daně nebyl dosud v judikatuře správních soudů řešen. Toto tvrzení nelze označit za pravdivé. Existuje velké množství rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, která se touto otázkou, sice okrajově, ale zabývala. V těchto rozhodnutích byl sice sporný počátek běhu prekluzivní lhůty, a to za znění zákona o správě daní a poplatků do 31. 12. 2009, tzn. před novelou, která upřesnila § 47 odst. 1 citovaného zákona, ale spornost nespočívala v konkrétním dni, kdy lhůta začala běžet, ale v roce. V těchto rozsudcích nebylo sporné, že lhůta počala běžet dne 31. 12., ale jakého roku. V nyní řešené věci je naopak spor o tom, zda lhůta počala běžet 31. 12. nebo 1. 1. Viz např. rozsudky kasačního soudu ze dne 15. 5. 2007, č. j. 2 Aps 5/2006 - 98, publ. pod č. 1304/2007 Sb. NSS, ze dne 8. 2. 2007, č. j. 2 Afs 93/2006 - 75, ze dne 31. 5. 2005, č. j. 6 Afs 19/2003 - 79, ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Afs 7/2005 - 96, publ. pod č. 1480/2008 Sb. NSS, ze dne 4. 9. 2012, č. j. 2 Afs 33/2012 - 33, ze dne 4. 2. 2009, č. j. 1 Afs 139/2006 – 108. Všechna tato rozhodnutí shodně uváděla, že počátek běhu prekluzivní lhůty je den 31. 12. toho daného roku.

[31] Obdobně pak v těchto rozsudcích nebylo nikdy sporné, že lhůta končí 31. 12. Sporné v nich bylo, zda k prekluzi dochází po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost, nebo od konce roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Dle § 14 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků *[l]hůty určené podle týdnů, měsíců nebo let končí uplynutím toho dne, který se svým jménem nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.* Pokud je v judikatuře na jisto postavené, že konec prekluzivní lhůty spadal na den 31. 12., musel počátek běhu této lhůty dle pravidel pro počítání času spadat na den, který se svým číselným označením shoduje se dnem, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, tedy na 31. 12. (v posuzovaném případě na 31. 12. 2010).

[32] Výše uvedený závěr odpovídá i názoru Ústavního soudu vyjádřenému v nálezu ze dne 2. 12. 2008, sp. zn. I. ÚS 1611/07, kde uvedl, že *„zákonný pojem "konec zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání" se v rozporu s racionálním výkladem neodvíjí ode dne 31. 12. 1998, nýbrž až ode dne 31. 12. 1999, kdy prostředkem k extenzivnímu výkladu je lhůta k podání daňového přiznání, tj. den 31. 3. 1999. Tímto výkladem je výslovná tříletá lhůta prodloužena na lhůtu čtyřletou. Přitom již ke dni 31. 12. je zřejmé, zda příjmy za kalendářní rok překročily zákonem určenou hranici, při jejímž překonání vzniká povinnost podat daňové přiznání."*

[33] Závěru o záměru zákonodárce formulovat § 47 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků uvedenému v bodě [28] odpovídá i následující interpretace. Dle § 14 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků *[d]o běhu lhůty se nezapočítává den, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty.*

[34] Oproti tomuto znění zákonodárce volil v jiných právních předpisech formulaci odlišnou. Dle § 33 odst. 2 daňového řádu *[l]hůta stanovená podle dní počíná běžet dnem, který následuje po dni, kdy došlo ke skutečnosti určující počátek běhu lhůty.* Podle § 40 odst. 1 s. ř. s. *[l]hůta stanovená tímto zákonem, výzvou nebo rozhodnutím soudu počíná běžet počátkem dne následujícího poté, kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek.*

[35] Z výše uvedeného plyne, že zákonodárce rozlišil situaci, kdy běh lhůty začíná běžet již dnem, ve kterém došlo ke skutečnosti určující počátek lhůty, ale tento den se nezapočítává do její délky (zákon o správě daní a poplatků), a situaci, kdy běh lhůty začíná běžet až dnem následujícím po dni, který kdy došlo ke skutečnosti určující její počátek (daňový řád a s. ř. s.). Tento výklad potvrzuje ve vztahu k zákonu o správě daní a poplatků veškerá judikatura citovaná v bodu [30].

[36] Závěr, ke kterému dospěl devátý senát, se shoduje i s odbornou literaturou. Dle komentáře k daňovému řádu (*Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv.* Daňový řád. Komentář. 3. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, s. 904) ve vztahu ke zdaňovacímu období 2010 jsou autoři toho názoru, že *„ustanovení § 47 odst. 1 SpDP uvádí, že počátkem běhu lhůty je konec zdaňovacího období. Okamžik počátku byl dán a lhůta pro vyměření daně již započala. Je zde přitom nerozhodné, zda se okamžik určující počátek do lhůty započítává či nikoliv. Toto má vliv toliko na samotný běh a počítání lhůty, ne však na její počátek. Je plně v souladu s přechodnými ustanoveními daňového řádu počátek běhu lhůt pro vyměření daně u daní, jejichž zdaňovací*

období skončilo 31. 12. 2010, odvozovat od zákona o správě daní a poplatků. Tyto, nebude-li do nich zasaženo postupem podle § 148 odst. 2 až 4 DŘ, skončí 31. 12. 2013, tj. o tři roky později dnem, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty." Dále i v jiném komentáři k daňovému řádu (*Matyášová, L.*, *Grossová, M. E.*: Daňový řád s komentářem, důvodovou zprávou a judikaturou. 1. Vydání. Praha: Leges, 2011, s. 522) zastávají autoři obdobný názor, že *„[d]le přechodných ustanovení daňového řádu (§ 264 odst. 4) běh a délka lhůty, tzn. i počátek běhu lhůty i její konec pro vyměření daně zůstává zachován. Dnem, od kterého lhůta pro stanovení daně za období 2010 počne běžet, tedy není 1. 4. 2011, ale 31. 12. 2010, lhůta pro stanovení daně skončí 31. 12. 2013 (za předpokladu, že není po 1. 1. 2011 učiněn žádný úkon dle § 148), nikoli 1. 4. 2014! Obdobně tak tomu bude u zdaňovacích období 2008 a 2009 (nebude-li učiněn po 1. 1. 2011 žádný úkon dle § 148), kdy skončí lhůta pro stanovení daně dne 31. 12. 2011, resp. 31. 12. 2012."*

[37] Tato námitka tedy není důvodná.

[38] Stěžovatelka dále namítala, že krajský soud nesprávně vyhodnotil skutkový stav plynoucí ze spisového materiálu, když opomenul skutečnosti prokazující přerušení běhu lhůty.

[39] Dle § 148 odst. 4 písm. b) daňového řádu *lhůta pro stanovení daně neběží po dobu řízení o otázce, o níž je příslušný rozhodnout soud a která je nezbytná pro správné stanovení daně*. Jak již bylo řečeno, krajský soud námitku stavění běhu lhůty vypořádal tak, že uvedl, že stěžovatelka neunesla důkazní břemeno. Z dále uvedených důvodů však tento závěr nemůže obstát.

[40] Dle konstantní judikatury Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu (viz např. nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 1464/07, ze dne 26. 9. 2009, sp .zn. I. ÚS 1169/07, ze dne 6. 5. 2009, sp. zn. I. ÚS 1419/07, ze dne 29. 4. 2010, sp. zn. III. ÚS 1341/08, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 5. 2009, č. j. 2 Afs 114/2008 – 79, ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 – 135, publ. pod č. 1851/2009 Sb. NSS, nebo ze dne 14. 5. 2009, č. j. 2 Afs 123/2008 - 75) musí soudy k prekluzi přihlížet z úřední povinnosti. To znamená, že i ke stavění a přerušení prekluzivních lhůt musí soudy přihlížet *ex offo*.

[41] Stěžovatelka v žalobě upozornila krajský soud na existenci soudního řízení, které mohlo způsobit stavění prekluzivní lhůty. Ve správním spise pak bylo toto řízení dostatečně přesně identifikováno jako soudní řízení u Krajského soudu v Ústí nad Labem, sp. zn. 61 Cm 82/2012, a to konkrétně ve vyjádření daňového subjektu k důvodům pro podání dodatečného daňového přiznání, který byl přílohou daňového přiznání. Ta vysvětlovala, proč je dodatečné daňové přiznání podáváno (dokument s pořadovým číslem 4 správního spisu, zaevidovaný pod č. j. 24252/14). V něm stěžovatelka uvedla *„[d]aňový subjekt platnost a právní účinky odstoupení od smlouvy neuznal a v návaznosti na toto podal žalobu na plnění dodávek hnědého uhlí [...] Žalobou sp. zn. 61 Cm 82/2012 u Krajského soudu v Ústí nad Labem se daňový subjekt domáhal dodání hnědého uhlí [...] Na základě jednání mezi daňovým subjektem a společností Czech Coal a.s. došlo dne 23. 12. 2013 k uzavření dohody o narovnání, která ruší veškerá vzájemná práva a povinnosti vyplývající z výše uvedené smlouvy, jejích dodatků, uvedeného soudního sporu a dalších uvedených sporných práv. [...] Na základě*

nové Dohody o narovnání daňový subjekt uplatňuje jako daňově účinný výdaj u daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 2010 […]". Obdobně dále bylo soudní řízení opakovaně identifikováno spisovou značkou a označením příslušného soudu i v samotné dohodě o narovnání.

[42] Pokud stěžovatelka upozornila na existenci soudního řízení, které by mohlo způsobit stavění lhůty, byl krajský soud v případě pochybností dle výše uvedené judikatury povinen tuto skutečnost prověřit z úřední povinnosti, tedy obstarat si potřebné důkazy a odůvodnit závěr o tom, zda dané řízení lhůtu stavělo nebo nikoliv. Neunesení důkazního břemene proto nepřicházelo v úvahu.

[43] Názor krajského soudu o neunesení důkazního břemeno je tak chybný. Krajský soud se měl proto zaměřit na to, zda obchodní spor vedený mezi stěžovatelkou a jejím obchodním partnerem, který byl dostatečně identifikován ve správním spisu, byl sporem, který staví lhůtu pro stanovení daně. Nejvyšší správní soud v tuto chvíli není oprávněn posuzovat spornou otázku z věcného hlediska. Posuzoval by totiž věc namísto krajského soudu, a tím by účastníky řízení připravil o posouzení nižší soudní instancí a o možnost s takto vysloveným závěrem polemizovat v případné kasační stížnosti.

[44] Tato vada sama o sobě způsobuje, že napadené rozhodnutí krajského soudu je nutné zrušit a vrátit mu věc k dalšímu řízení. V dalším řízení si bude muset postavit na jisto, zda namítané soudní řízení sp. zn. 61 Cm 82/2012 způsobovalo stavění lhůty, či nikoliv.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná. Napadený rozsudek krajského soudu proto dle § 110 odst. 1, věty první, s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení, v němž je v souladu s ustanovením § 110 odst. 4 s. ř. s. právními závěry uvedenými v tomto rozsudku vázán. Bude se tedy muset zabývat žalobní námitkou, kterou řádně nevypořádal.

[46] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne v souladu s § 110 odst. 3, větou první, s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. listopadu 2016

JUDr. Radan Malík
předseda senátu